



**INSTITUTO UNIVERSITARIO
de Análisis Económico y Social**



**Universidad
de Alcalá**

LOS GASTOS FISCALES EN LA TEORÍA Y EN LA PRÁCTICA: LA MERMA RECAUDATORIA DE UN CONCEPTO ELUSIVO

José M. Domínguez Martínez

SERIE DOCUMENTOS DE TRABAJO

05/2014

LOS GASTOS FISCALES EN LA TEORÍA Y EN LA PRÁCTICA: LA MERMA RECAUDATORIA DE UN CONCEPTO ELUSIVO

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objeto ofrecer un marco general para el análisis de los gastos fiscales en el plano teórico y abordar su consideración en el caso de España como foco de atención obligado ante cualquier proceso de reforma fiscal. En el trabajo se examinan los principales aspectos conceptuales y metodológicos relacionados con los gastos fiscales, se exponen sus vías de instrumentación y se evalúa su utilización con arreglo a los criterios básicos de la teoría impositiva y del gasto. Por último, se analiza la evolución de su magnitud en España en el ámbito de los tributos del Estado.

Palabras clave: Gastos fiscales, beneficios fiscales, aspectos metodológicos, OCDE, España.

ABSTRACT

This work aims to provide a general framework to analyze tax expenditures from a theoretical point of view and to address them in Spain as a necessary focus when a tax reform is envisaged. In the work the main conceptual and methodological issues concerning tax expenditures are examined. The different alternatives for their implementation are also shown. Additionally, an assessment of tax expenditures according to the basic criteria usually employed in the tax and expenditure theory is undertaken. Finally, an analysis of the evolution of tax expenditures in Spanish Central Government is offered.

Key words: Tax expenditures, tax preferences, methodological issues, OECD, Spain.

AUTOR

JOSÉ M. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ: Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de Málaga. Catedrático de Economía Aplicada (Hacienda Pública) de la Universidad de Málaga.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| Índice..... | 3 |
| 1. Introducción..... | 4 |
| 2. La noción de gastos fiscales | 5 |
| 3. Los gastos fiscales: vías de instrumentación..... | 8 |
| 4. Métodos de estimación de gastos fiscales..... | 9 |
| 5. Los gastos fiscales como instrumento: ventajas e inconvenientes.... | 10 |
| 6. Importancia de los gastos fiscales en el contexto internacional | 18 |
| 7. La relevancia de los gastos fiscales en el sistema impositivo español | 20 |
| 7.1 El ámbito de los gastos fiscales | 20 |
| 7.2 El cómputo de los gastos fiscales..... | 21 |
| 7.3 El presupuesto de gastos fiscales del Estado: evolución y situación actual | 22 |
| 7.4 El presupuesto de gastos fiscales: algunas consideraciones..... | 34 |
| 8. Bibliografía..... | 37 |

1. INTRODUCCIÓN

El análisis de los gastos fiscales viene adquiriendo a lo largo de los últimos años un creciente protagonismo en los estudios sobre las tendencias de los sistemas impositivos en los países desarrollados. Para quienes llevan décadas dedicados al estudio de los sistemas fiscales, los informes más recientes no dejan de producir una cierta sensación de “dèjà-vu”. Así nos ocurre al desempolvar una reseña escrita de una obra de la OCDE publicada hace treinta años¹: muchas de las cuestiones entonces plasmadas siguen teniendo vigencia hoy día. Si ya entonces era lógico evaluar la utilización de los gastos fiscales ante una etapa en la que se replanteaba el alcance de la intervención económica del sector público, ante una situación de desequilibrio de las finanzas públicas lo es mucho más.

Como ha destacado la OCDE, desde hace años los países avanzados están inmersos en un proceso de reforma fiscal cuasipermanente y un denominador común de los movimientos reformadores ha sido la directriz de la eliminación de beneficios fiscales. A pesar de ello existe la percepción generalizada, avalada por informes estadísticos cada vez más abundantes y completos, de que siguen teniendo una elevada importancia. Por su propia naturaleza e implicaciones, los gastos fiscales están llamados a acaparar una atención prioritaria en todo momento y de manera especial al abordar, como es el caso de España en 2014, un ambicioso proyecto de reforma fiscal².

Ofrecer un marco general en el que situar la consideración de los gastos fiscales en el plano conceptual y en la realidad tributaria española es el objeto del presente trabajo, que se estructura como se indica a continuación. En primer término se aborda la elusiva noción de gastos fiscales, así como las distintas vías para su instrumentación en la práctica. Posteriormente se hace alusión a los diferentes métodos que pueden emplearse para la estimación de su cuantía. En el apartado quinto se exponen las ventajas e inconvenientes asociados al uso de los gastos fiscales. Finalmente, un breve repaso de su utilización en el contexto de los países desarrollados precede a la consideración de su relevancia en el sistema impositivo español.

Abordar los gastos fiscales es una tarea que va más allá del interés meramente académico. Como ha señalado Buckley (2011, pág. 3), “es más fácil condenar los gastos fiscales en principio que abordarlos efectivamente en la legislación, particularmente cuando el debate está dominado por algunas falacias comunes”. Coincidimos plenamente con

¹ OCDE (1984), reseñada en Domínguez Martínez (1986).

² A este respecto son ilustrativas las reflexiones de Zabalza (2014). De hecho, una de las prioridades asumidas por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014, págs. 38 y 39) es la supresión de gastos fiscales.

la opinión expresada por Tyson (2014, pág. 5) en el sentido de que “identificar y cuantificar los gastos fiscales son aspectos críticos para la comprensión, y una discusión pública informada, del impacto global del sistema impositivo”.

2. LA NOCIÓN DE GASTOS FISCALES

El concepto de gastos fiscales (“tax expenditures”) hace acto de aparición formal en el año 1973 de la mano de Surrey (1973). Sin embargo, con esta u otras denominaciones (ventajas fiscales, beneficios fiscales, preferencias fiscales...), o sin utilizar explícitamente ninguna, dicho fenómeno ha estado presente históricamente en la aplicación de la inmensa mayoría de las figuras impositivas³.

La noción intuitiva de gastos fiscales es bastante simple de expresar. Se trata de disposiciones que implican una excepción o desviación de la “norma impositiva” y que, en consecuencia, originan una pérdida de recaudación. Así, un gasto fiscal sería equivalente a un gasto público directo: en lugar de incurrir en una disminución recaudatoria, el Estado podría dedicar los mayores ingresos generados por la supresión del gasto fiscal a la finalidad deseada.

Los gastos fiscales son utilizados para alcanzar diversos objetivos de política pública (FMI, 2011, págs. 99-100):

- Aumentar la progresividad impositiva (ej.:utilización de tipos reducidos en el IVA para alimentos y medicamentos).
- Promover la inversión, la investigación y el ahorro (ej.: amortización acelerada, deducciones por I+D, tipos reducidos para ciertos instrumentos financieros).
- Estimular el consumo de bienes preferentes o conceptos que generan externalidades positivas (ej.: deducciones para los gastos en educación, donaciones e I+D).

La OCDE (2010, pág. 12) ha adoptado la definición de gastos fiscales ofrecida por Anderson (2008)⁴: “disposiciones de la legislación,

³ Ya en 1974, el profesor Fuentes Quintana (1974, págs. 5 y 6) destacaba dos rasgos de la realidad tributaria contemporánea: la extensa e intensa utilización de los incentivos tributarios y su tendencia a la permanencia, al tiempo que proponía la denominación de “gasto fiscal” para ilustrar un “tipo especial de gasto” en el que el “Tesoro gasta prácticamente la mitad del actual Presupuesto”. Algunos autores retrotraen el concepto a Gladstone en 1863. Vid. Burman (2013).

⁴ Al inicio de la presentación, en un documento de “powerpoint”, se señala que se basa en un borrador elaborado por J. Minarik.

regulación o práctica fiscales que reducen o posponen ingresos para una población comparativamente reducida de contribuyentes en relación con un impuesto de referencia”⁵.

Una vez que se expone la extendida definición anterior, cuando se trata de hacerla operativa comienzan las dificultades:

-Dado que la catalogación de una disposición como gasto fiscal implica necesariamente una desviación respecto a una estructura impositiva estándar o de referencia, la identificación precisa de ésta resulta absolutamente crucial. Sin embargo, ni la teoría ni la praxis fiscal permiten resolver tan importante cuestión de manera inequívoca. En cualquier caso, se cuente con un mayor o menor respaldo doctrinal o práctico, es imprescindible expresar claramente cuál es la estructura óptima adoptada como “benchmark” para cada impuesto. Evidentemente, la falta de un consenso internacional respecto a ese objetivo obliga a extremar las cautelas a la hora de realizar comparaciones sobre la importancia de los gastos fiscales en diferentes países⁶. A este respecto, la Comisión Europea (2013, pág. 56) llega a reconocer que “las reglas fiscales varían grandemente entre países y no hay una línea base fiscal comúnmente aceptada respecto a la que valorar las desviaciones. Por tanto, una comparación cualitativa entre países que sea significativa plantea retos importante, y las cifras de gastos fiscales son difícilmente comparables entre países”.

-La concreción del umbral poblacional para el cumplimiento o no del criterio incluido en la definición es asimismo básica: ¿qué debe entenderse por una “población comparativamente reducida de contribuyentes”? A título de ejemplo, la deducción por adquisición de vivienda habitual, aplicable por un elevado número de contribuyentes en el IRPF en España, ¿podría considerarse como gasto fiscal con arreglo a ese criterio?

-La definición incluye como gasto fiscal no sólo a aquellas disposiciones que implican una disminución de la cuota tributaria sino también un diferimiento de la misma. El gasto fiscal equivaldría, respectivamente, a un subsidio y a un préstamo sin interés otorgado por el sector público (Domínguez Martínez, 1994, pág. 31). La magnitud del gasto fiscal vendría dada, en este último caso, por la carga de intereses imputable al importe aplazado. No obstante, surge el problema de identificar el “vencimiento” cuando el devengo del impuesto dependa de una actuación a voluntad del contribuyente.

⁵ La Comisión Europea (2013, pág. 55) adopta la misma definición, ya recogida en todos sus términos en OCDE (1984).

⁶ La diferente utilización de los gastos fiscales es uno de los elementos que puede restar homogeneidad a los ratios de presión fiscal en comparaciones internacionales. Vid. Domínguez Martínez (2010b).

Como se ha señalado anteriormente, el requisito primario concierne a la definición del sistema fiscal de referencia. Sin embargo, como destaca Tyson (2014, pág. 5), "no hay consenso sobre cómo definir una norma impositiva". La OCDE (2010, pág. 12) se remite a Kraan (2004) para acotar los componentes del impuesto de referencia: "la estructura de tipos de gravamen, las convenciones contables, la deducibilidad de los pagos obligatorios, las disposiciones para facilitar la administración y las relativas a las obligaciones fiscales internacionales"⁷.

En el ámbito de la imposición personal, la controversia doctrinal sigue abierta respecto a la utilización del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el gasto. A pesar de la superioridad de este último a partir del criterio de equidad aplicado al conjunto del ciclo vital, nada parece apuntar que el IRPF vea peligrar su hegemonía en los sistemas tributarios reales. Ahora bien, tampoco parece que la acepción de renta extensiva defendida por los economistas, con arreglo al planteamiento de Schanz-Haig-Simons, pueda llegar a desbancar al concepto más restringido utilizado en la práctica⁸. En cambio, la disyuntiva entre el IRPF unitario tradicional y el IRPF dual sí que está dando lugar a un panorama diverso en la configuración del impuesto en el mundo.

A su vez, las dificultades para la delimitación del concepto de gastos fiscales en el ámbito de la fiscalidad empresarial son particularmente notorias, ante la inexistencia de un acuerdo general sobre lo que debe ser la base imponible de referencia (Bond, 2013).

En suma, la decantación hacia uno u otro modelo impositivo lleva indisociablemente unidos territorios de extensión radicalmente diferentes donde situar los gastos fiscales. Así, como recoge Anderson (2008, pág. 19), "si se usa un impuesto sobre el consumo como "benchmark", cualquier gravamen del capital sería un gasto fiscal negativo". Como ha señalado la OCDE (2010, págs. 16-17), "la concepción de un sistema fiscal de referencia podría proporcionar el mayor espacio para las diferencias de juicio. De hecho, las concepciones del impuesto de referencia difieren de analista a analista y de país a país... El concepto de gastos fiscales ha sido controvertido desde su introducción".

A tenor de lo expuesto, no es de extrañar que algunos autores consideren que las diferencias en los valores entre los analistas sean tan amplias que resultaría del todo imposible alcanzar un consenso sobre la estructura impositiva de referencia (Burman, 2003). A su vez, Buckley (2011, pág. 4), considera que "un impuesto sobre la renta normal es un término un tanto engañoso, ya que es dudoso que algún país tenga un impuesto sobre la renta con una base tan amplia como la implicada por un impuesto sobre la renta normal". Ante esta línea de

⁷ La relación se antoja un tanto estrecha. Sólo ya en el IRPF son diversos los aspectos que habría que añadir (Domínguez Martínez, 1986, pág. 290).

⁸ El modelo de Haig-Simons es utilizado como referencia en Suecia. Vid. Stoltz (2013).

escepticismo, la OCDE (2010, pág. 18) defiende el estudio de los gastos fiscales con una motivación pragmática en el sentido de lograr unas mejores políticas, bajo la premisa de renunciar a disponer de un “benchmark” de aplicación generalizada en todos los países⁹.

3. LOS GASTOS FISCALES: VÍAS DE INSTRUMENTACIÓN

Un simple repaso del proceso de liquidación de un impuesto permite localizar las diferentes alternativas para la aplicación de gastos fiscales, que pueden hacer acto de presencia en todos los elementos reales¹⁰:

Exenciones: se trata de operaciones sujetas a un impuesto a favor de las que se establece una exoneración total o parcial, con la consiguiente exclusión (total o parcial) de la base imponible.

Gastos deducibles: consideración como gastos deducibles de los ingresos brutos de importes superiores a los desembolsos verdaderamente incurridos para la obtención de los ingresos.

Métodos indiciarios para la determinación de la base imponible: la utilización de métodos que renuncian al empleo de las cifras verdaderas para el cálculo de la base imponible puede entenderse como una fórmula encubierta de aplicar beneficios fiscales.

Reducciones: consisten en beneficios fiscales aplicables como minoraciones de la base imponible y que dan lugar a una base liquidable inferior.

Tipos impositivos minorados: utilización de un tipo impositivo (o, en su caso, una tarifa) reducido en comparación con el estándar.

Deducciones: consisten en beneficios fiscales aplicables como importes deducibles de la cuota íntegra.

Las anteriores representan distintas formas a través de las que los gastos fiscales originan el disfrute de un efecto equivalente al de una

⁹ Incluso no faltan opiniones que cuestionan la capacidad de cuantificar la magnitud de los gastos fiscales. Vid., por ejemplo, González García (1979, pág. 129), en relación con la situación española a finales del los años 70 del pasado siglo.

¹⁰ Para ilustrar el proceso liquidatorio se toma como referencia el caso de un impuesto sobre la renta (Domínguez Martínez, 2013). La liquidación de otros impuestos requiere, obviamente, las pertinentes adaptaciones con arreglo a su estructura específica. Entendemos que los supuestos de no sujeción no deben ser incluidos, toda vez que, en buena lógica, podrían formar parte del hecho imponible de otros impuestos.

transferencia directa. Como antes se ha señalado, el concepto de gastos fiscales engloba asimismo aquellas disposiciones que posibilitan un diferimiento, sin coste para el contribuyente, de la obligación impositiva.

4. MÉTODOS DE ESTIMACIÓN DE GASTOS FISCALES

Ya la OCDE (1984) enunciaba tres principales procedimientos para la cuantificación de los gastos fiscales, esto es, para determinar el coste presupuestario de éstos:

- i. Método de la "pérdida de ingresos": se basa en la cuantificación del montante de ingresos fiscales no percibido con motivo de la existencia de una cláusula dada. La evaluación del coste de una desgravación se efectúa "ex post" sobre la base de una comparación entre la legislación con y sin la disposición en cuestión. Así, este método se basa en el supuesto de un comportamiento inalterado por parte de los contribuyentes y, asimismo, en unos ingresos inalterados procedentes de otros impuestos (OCDE, 2010, pág. 13).
- ii. Método de la "ganancia de ingresos": contempla el ingreso adicional que podría ser obtenido por el Tesoro en el supuesto de suprimir una determinada desgravación fiscal, pero, a diferencia del caso anterior, teniendo en cuenta los efectos secundarios desencadenados (modificación del comportamiento de los contribuyentes, repercusiones sobre la actividad económica, interacciones entre impuestos...). Como advierte Tyson (2014, pág. 12), "debe adoptarse una particular cautela al agregar los gastos fiscales, toda vez que la ganancia agregada en los ingresos por eliminar dos ventajas fiscales puede diferir de la suma de las ganancias por eliminar aisladamente cada una de ellas". A este respecto, la Comisión Europea (2013, pág. 55) señala que "aunque un gasto fiscal dado puede ser relacionado inmediatamente con la reducción en la obligación impositiva del beneficiario para la base correspondiente, el impacto global sobre los ingresos depende crucialmente de la interacción con otros impuestos relevantes... Así, cuando se estiman los impactos en los ingresos de una reforma de los gastos fiscales, las reacciones de comportamiento han de tenerse presentes". Finalmente, Anderson (2008, pág. 16) no duda en concluir que "los gastos fiscales son un objetivo imperfecto para una estrategia de control presupuestario".
- iii. Método de los "gastos equivalentes": consiste en la estimación de la cuantía de los gastos presupuestarios directos que sería

necesaria, antes de impuesto, para alcanzar una ventaja después de impuesto igual a la que genera la ayuda fiscal.

A pesar de los inconvenientes del método de la pérdida de ingresos, al no tener en cuenta las interacciones entre los diferentes gastos fiscales ni los cambios de comportamiento de los contribuyentes ni del gobierno, la mayoría de los países utiliza dicho método (OCDE, 2010, pág. 15; Tyson, 2014, pág. 5)¹¹. Tras reconocer las deficiencias inherentes a éste, la OCDE (2010, pág. 152), haciendo gala de un pragmatismo explícito, se conforma con recomendar que “el mejor curso es advertir a los analistas de las políticas económicas acerca de los problemas de las sumas de los gastos fiscales, y usarlos como indicativos, más que como indicadores precisos. Con una apropiada cautela, las pequeñas diferencias pueden descontarse, y las grandes diferencias pueden ser interpretadas como signos cualitativos”.

5. LOS GASTOS FISCALES COMO INSTRUMENTO: VENTAJAS E INCONVENIENTES

A fin de disponer de una visión panorámica del alcance y las implicaciones de los gastos fiscales es preciso abordar como mínimo los criterios básicos para el análisis de los programas de ingresos y gastos públicos (Domínguez Martínez, 2013):

- Equidad: las repercusiones en la vertiente de la equidad constituyen uno de los puntos básicos que reclaman la atención. Son diversas las cuestiones a considerar. De entrada, es preciso subrayar que la aplicación de políticas sociales a través del sistema impositivo deja fuera a todas aquellas personas no declarantes del IRPF¹². De otro lado, la posibilidad de que los beneficios fiscales sean disfrutados por los contribuyentes mejor situados es un motivo de preocupación tradicional.

Los gastos fiscales introducen una divergencia entre los tipos nominales y los efectivos de gravamen, con la consiguiente alteración de las pautas distributivas implícitas en las tarifas aprobadas por el legislador. En particular cuando los beneficios fiscales se articulan mediante reducciones de la base imponible, pueden tener un efecto regresivo. En presencia de una tarifa progresiva, la aplicación de una reducción de cuantía fija da lugar a un ahorro impositivo creciente (en términos absolutos) con el tipo marginal del contribuyente. Un aspecto que ha despertado

¹¹ La OCDE (2010, pág. 152) destaca que “solamente España ha intentado ofrecer una estimación del efecto combinado de todos los gastos fiscales”.

¹² Este efecto ha sido denominado “subsidio invertido o boca abajo” (Surrey y McDaniel, 1980).

cierta controversia concierne a la aplicación de tipos reducidos en el IVA. Es obvio que si estos afectan a los bienes y servicios con un gran peso en la cesta de consumo de las familias con menores niveles de ingresos, se logra un efecto positivo desde el punto de vista redistributivo. La utilización de tipos minorados también beneficia a las familias mejor situadas, por lo que podrían lograrse los mismos objetivos de equidad con un menor coste a través de programas de gasto directo (FMI, 2011, pág. 100; Tyson, 2014, pág. 3).

Por otra parte, determinados beneficios fiscales asociados al ahorro para la jubilación y la vivienda es más probable que sean aprovechados por los declarantes con mayores ingresos. En algunos casos, el aprovechamiento efectivo de las ventajas fiscales puede depender de la capacidad de acceder a un asesoramiento especializado que permita sacar partido de las oportunidades existentes en el complejo entramado de la legislación fiscal. No obstante, Landais (2013) alude al fundamento redistributivo (posibilidad de una redistribución personalizada) para justificar la gastos fiscales.

Como pone de relieve la OCDE (2010, pág. 17), la estimación empírica de los efectos distributivos de los gastos fiscales es una tarea grande y compleja. Un aspecto que ha generado una notable controversia concierne a la forma de medir la regresividad o, en su caso, progresividad de los gastos fiscales: en términos absolutos, en comparación con la renta (antes o después de impuesto) y respecto a los impuestos pagados. Así, por ejemplo, para el caso estadounidense, según CBO (2013), la última quintila de contribuyentes concentra algo más de la mitad de los gastos fiscales del IRPF, frente a menos de un 10% que corresponde a la primera; sin embargo, los gastos fiscales representan en torno a un 9% de la renta después de impuesto en la quintila más alta, mientras que roza el 12% en la inferior¹³. Avram (2013) aporta evidencia en el sentido de que los gastos fiscales no siempre son regresivos en la práctica. Según cuál sea la fórmula elegida para su instrumentación, pueden llegar a ser fuertemente progresivos. Por su parte, Burman, Geissler y Toder (2008) señalan que el efecto distributivo de eliminar los gastos fiscales depende de cómo se distribuyan los ahorros presupuestarios.

- Eficiencia: la pregunta clave a plantear es si los gastos fiscales favorecen o perjudican la eficiencia económica, esto es, en qué medida influyen el comportamiento del contribuyente de manera deseable o, por el contrario, lo distorsionan de forma indeseable (Tyson, 2014, pág. 6). La dificultad de evaluar los

¹³ La utilización de la renta después de impuesto ha sido cuestionada por Buckley (2011, pág. 13).

gastos fiscales aparece también ante la perspectiva de la eficiencia. Los efectos de los gastos fiscales se circunscriben a los contribuyentes y, cuando se aplican a través de reducciones en la base imponible de un impuesto progresivo, las ventajas se gradúan en función del nivel de la base. La actuación a través de programas de gasto público directo se presenta habitualmente desde un prisma bastante diferente, pero no hay que perder de vista que en no pocos de tales programas de gasto el colectivo de beneficiarios queda delimitado en función de determinados criterios; por otro lado, la sujeción a gravamen de algunas prestaciones implica diferentes importes netos según los ingresos de los perceptores.

Continuando dentro del ámbito de la eficiencia, la aplicación de beneficios fiscales selectivos puede significar la utilización de una política de dirigismo fiscal. La introducción de incentivos fiscales puede crear distorsiones no previstas. Así, la deducibilidad de los intereses de préstamos hipotecarios puede representar un sesgo hacia la financiación de la compra de viviendas mediante el endeudamiento. De otro lado, la elección entre deducciones en la cuota o reducciones en la base para la aplicación de beneficios fiscales es objeto de una controversia tradicional, en la que están presentes consideraciones de equidad y de eficiencia. Como señalábamos en un trabajo anterior (Domínguez Martínez, 1994, pág. 31), "Los créditos fiscales de cuantía fija permiten la misma ventaja a todos los contribuyentes, que ven reducido en la misma proporción el precio del bien favorecido fiscalmente. Las deducciones en la base, por el contrario, proporcionan ventajas a los contribuyentes que están directamente relacionadas con su nivel de renta. Desde nuestro punto de vista, la aplicación de deducciones tendentes a cubrir gastos mínimos debe favorecer igualmente a todos los contribuyentes, por lo que deben instrumentarse vía deducciones de la cuota de cuantía fija. A su vez, la concesión de ventajas diferenciadas sí puede tener sentido cuando se pretende alterar el comportamiento económico de individuos con diferentes elasticidades de demanda para los bienes o actividades incentivados. La estimación de tales elasticidades sería, pues, un requisito imprescindible para la aplicación de una política de incentivación eficiente".

En el ámbito de la eficiencia puede inscribirse la utilización de los denominados incentivos fiscales que hacen que merezca la pena trabajar ("make work pay" –MWP– tax incentives). Las políticas MWP pretenden, por un lado, hacer más atractivo el trabajo proveyendo un incentivo financiero a quienes están desempleados o inactivos para estar ocupados, y, por otro, apoyar a quienes están en riesgo de pobreza o exclusión social aunque estén empleados (Comisión Europea, 2013, pág. 59).

Por último, la utilización de los gastos fiscales ha sido justificada en términos de la corrección pigouviana de externalidades, a fin de alinear los rendimientos marginales individuales y los sociales (Landais, 2013).

- Complejidad: la propia existencia de los gastos fiscales implica, casi inevitablemente, una separación del principio impositivo de transparencia, cuya distancia va a depender de cuán tupido sea el entramado de los beneficios establecidos y de la mayor o menor facilidad de su percepción directa. Los gastos fiscales crean un caldo de cultivo bastante propicio para el florecimiento de la actuación de los grupos de intereses especiales. Cualquier desviación respecto a la estructura de referencia conlleva costes en términos de una mayor complejidad y, en tal sentido, atenta contra el principio impositivo de economicidad, aumentando tanto los costes administrativos como los de cumplimiento. Bien es cierto que, respecto a estos últimos, existe la contrapartida de la posible minoración de la obligación tributaria. En definitiva, como ha expresado la OCDE (2010, pág. 29), "las disposiciones marginales añadidas oscurecen el campo de visión del contribuyente".

No obstante, como señala igualmente la OCDE (2010, pág. 28), "puede haber eficiencias administrativas o economías de escala y alcance en el uso de los gastos fiscales, ya que los datos relevantes son ya recopilados en las declaraciones impositivas, y el proceso existente de cumplimentación impositiva puede así desempeñar una función adicional". La administración pública "externaliza" el proceso de ejecución del gasto hacia los propios contribuyentes, dejando a un control "ex post" la verificación del cumplimiento de los requisitos.

Una elevada complejidad contribuye a una mayor inequidad de los gastos fiscales, toda vez que los costes necesarios para el aprovechamiento de las oportunidades posibilitadas por la normativa actúan como una barrera para determinados contribuyentes.

Por otro lado, la ampliación de los beneficios fiscales tiende a provocar interacciones no previstas con importantes repercusiones en términos de recaudación, eficiencia y eficacia.

- Eficacia: Al menos teóricamente, todo gasto fiscal pretende la consecución de algún objetivo de política social o económica. Un primer paso lógico ante la evaluación de cualquier medida es especificar el objetivo que se pretende y fundamentar inicialmente la puesta en marcha de alguna actuación por el sector público. Posteriormente, es necesario determinar en qué grado se alcanza el objetivo planteado y en qué coste se ha incurrido (relación coste-eficacia). Idealmente, sólo debería

incurrirse en un gasto público en aquellos casos en los que verdaderamente se promueva una actuación que no se habría llevado a cabo sin mediación del incentivo. Sin embargo, es frecuente que parte del coste asociado a los incentivos sea estéril si se limita a recompensar una actuación que habría tenido lugar en cualquier caso (efecto "beneficio inesperado") (Domínguez Martínez, 2013, pág. 142).

Por último, dentro de este apartado no puede dejar de mencionarse la posibilidad de capitalización de los beneficios fiscales. De producirse, los gastos fiscales se convierten en un mecanismo de transferencia de renta a favor de agentes económicos formalmente desligados del disfrute de aquéllos¹⁴. El análisis de los gastos fiscales desde la perspectiva de la equidad requiere tener en cuenta este fenómeno, que obliga a diferenciar entre la incidencia legal y la incidencia económica de los beneficios fiscales.

- Suficiencia recaudatoria: Por definición, todo gasto fiscal reduce la recaudación impositiva. Ahora bien, en algunos casos esa disminución es sólo aparente: la aplicación de un beneficio fiscal puede venir explicada por un cambio de comportamiento del contribuyente que da lugar, por ejemplo, a la obtención de un rendimiento bonificado que, en ausencia del incentivo fiscal, no se habría producido. Por otro lado, a la hora de calibrar la pérdida de recaudación por el acogimiento a un incentivo concreto no pueden obviarse las consecuencias positivas que puedan derivarse de las acciones incentivadas (por ejemplo, incentivos a la inversión empresarial o a la creación de empleo)¹⁵.

Suele admitirse que el coste presupuestario de los gastos fiscales es más difícil de estimar que el coste de los programas de gasto público directo. Esto es algo evidente, pero hasta cierto punto. El hecho de poder acogerse a un programa de gasto público, directo o indirecto, va a depender de que se cumplan los requisitos subjetivos y objetivos establecidos legalmente. En el caso de los gastos fiscales, la cuantía total efectiva no puede conocerse hasta que tengan lugar las declaraciones; tampoco en el caso de los gastos directos, si se establecen, como es usual, con carácter limitativo. La fijación de una dotación máxima disponible conlleva ineludiblemente la aplicación de criterios de selección que pueden generar problemas desde el punto de vista de la equidad horizontal.

¹⁴ En relación con los efectos de la deducción por adquisición de vivienda habitual en España puede verse Domínguez Martínez (2004).

¹⁵ La OCDE (2010, pág. 53) hace mención de la "altamente improbable eventualidad de que un gasto fiscal tuviese tal efecto beneficioso que aumentase el PIB suficientemente para reemplazar su propia pérdida directa de recaudación".

En cualquier caso, la valoración del impacto recaudatorio no puede disociarse de la consideración de las repercusiones de los gastos fiscales en otros capítulos de gastos e ingresos públicos.

- Dimensión del sector público: como hemos señalado en otro lugar (Domínguez Martínez, 2010a), desde nuestro punto de vista, un indicador tan importante como la presión fiscal adolece de un considerable número de deficiencias metodológicas que pueden hacer perder la necesaria homogeneidad a las comparaciones internacionales. Una de las causas es justamente la diferente utilización de los gastos fiscales. A este respecto, Anderson (2008) destaca que los gastos fiscales infravaloran la disminución del sector público. En efecto, la simple supresión de un programa de beneficios fiscales y su sustitución por otro de gasto público directo eleva simultáneamente la cifra de gasto público y la presión fiscal.

Después de confrontar las ventajas y los inconvenientes de los gastos fiscales, da una impresión bastante clara de que la balanza se inclina más bien del lado de estos últimos. En el cuadro 1 se recoge una comparación entre los gastos fiscales y los gastos directos, que se complementa con la del cuadro 2¹⁶. La OCDE (2010, pág. 34) se manifiesta de manera contundente en tal sentido: "los gastos fiscales pueden ser instrumentos de política inferiores, que degradan la eficiencia y la eficacia, la equidad, y la simplicidad del sistema impositivo y de las operaciones públicas en general, amenazando también la suficiencia fiscal. Los gastos fiscales pueden bajo ciertas circunstancias ser más fáciles de aprobar que los programas de gasto, y no siempre a causa de un mérito de política subyacente. Son también generalmente menos transparentes, y menos sujetos a revisión y a acciones correctoras a pesar de las deficiencias de la política".

De igual manera, el FMI (2011, págs. 100-101) considera que pese a que pueden estar orientados a objetivos valiosos, "los gastos fiscales tienen deficiencias que a menudo los hacen inferiores a las medidas de gasto (o a hacer nada en absoluto)... Esto no quiere decir que los gastos fiscales nunca puedan merecer la pena... Pero los principios y la experiencia sugieren que los gastos fiscales deben ser vistos con escepticismo".

¹⁶ Dicho cuadro 1 está tomado del trabajo de Tokman et al. (2006, pág. 74). Curiosamente, este mismo cuadro es reproducido en diversos trabajos con indicación de que la fuente es Villela et al. (2010), donde se recoge (pág. 13) citando a los mencionados autores, Tokman et al. (2006), que ofrecen asimismo un desarrollo argumental de las ventajas e inconvenientes de las "excepciones tributarias", como también hacen Villela et al. (2009).

Cuadro 1

Gastos fiscales vs. gastos directos: comparación de sus ventajas e inconvenientes

| Dimensión | Gastos fiscales | Gastos directos |
|---|--|---|
| Accesibilidad de beneficiarios | Simple por su automaticidad. | Más compleja, pues requiere selección. |
| Costos administrativos | Bajos para la franquicia, pero altos para el sistema tributario como un todo, por complejizarlo. | De nivel medio, por la necesidad de un sistema de selección y asignación. |
| Posibles malos usos | Espacios para elusión, evasión y la búsqueda de rentas. | Espacios para arbitrariedades y captura del ente asignador. |
| Flexibilidad | Opera con leyes permanentes, generando estabilidad, pero también inercia. | Opera con presupuestos, evaluaciones y reasignaciones periódicas. |
| Transparencia y rendición de cuentas | Su automaticidad no considera formas de control ni rendición de cuentas. | Al ser un gasto gubernamental, debe ser aprobado por el Congreso. |
| Control de gastos | Gastos determinados <i>ex post</i> , inciertos y no acotables, pudiendo generar desequilibrios fiscales. | Gasto programado y controlado, acotado a Ley de Presupuestos. |
| Efectividad | No se puede asegurar adicionalidad en la acción que se desea fomentar. Se financian casos inframarginales. | Riesgo de desplazamiento del accionar privado y dificultad para asegurar adicionalidad. |
| Equidad | Sólo acceden quienes tributan, y más intensivamente quienes tienen mayores ingresos. | La discrecionalidad puede facilitar un acceso más equitativo, posibilitando la focalización de beneficiarios. |

Fuente: Tokman, Rodríguez y Marshall (2006).

Aun compartiendo lo fundamental de este juicio crítico, no puede dejar de señalarse que buena parte de las deficiencias apuntadas obedecen, más que a la propia esencia del instrumento, a problemas surgidos en la práctica como consecuencia de no ver en los programas de beneficios fiscales verdaderos programas de gasto público equivalentes¹⁷. Como cualquier gasto, deben ser sometidos a evaluación, como ha señalado el FMI (2011, pág. 105), "con arreglo a criterios claros, valorando su impacto sobre las finanzas públicas, la eficiencia económica, la equidad, y los costos administrativos y de cumplimiento y sobre su probable efectividad en alcanzar su objetivo subyacente".

¹⁷ El fenómeno de la ilusión financiera puede jugar un papel relevante en tal sentido. No obstante, como advierte Schick (2007, pág. 11), los gastos fiscales y los gastos directos no son sustitutivos puros.

Cuadro 2

Gastos fiscales vs. gastos directos: una comparación general

| Aspecto | Gastos fiscales | Gastos directos |
|--|---|---|
| Concepto | Ambiguo. | Inequívoco (pero implica "autodefinición"). |
| Cuantificación | Problemática. | Directa (sin considerar posibles ajustes de eficiencia). |
| Beneficiarios | Declarantes/contribuyentes (según requisitos). | Población (según requisitos). |
| Accesibilidad | Automática. | Sujeta a trámites. |
| Importe total (presupuestación) | Según reacción de contribuyentes, sin límite. | Según reacción de beneficiarios, dentro de dotación presupuestaria. |
| Permanencia | Continuada, salvo derogaciones o vigencia temporal. | Sujeta a aprobación anual o a un programa plurianual. |
| Tamaño sector público | Infravaloración. | Reflejo adecuado. |
| Ventajas individuales | Según forma de instrumentación y graduación. | Según graduación (condicionadas a tributación). |
| Equidad | Problema de exclusión de no declarantes/no contribuyentes. | Posibles problemas por falta de dotación ante personas en iguales circunstancias. |
| Eficiencia | Alteración de decisiones económicas. | Alteración de decisiones económicas. |
| Eficacia | Posibilidad del "efecto beneficio inesperado". | Posibilidad del "efecto beneficio inesperado". |
| Distribución | Medidas adaptables a objetivos. Posibilidad de capitalización. | Medidas adaptables a objetivos. Posibilidad de capitalización. |
| Costes de cumplimiento | Bajos (elevados en caso de complejidad de la normativa). | Medios. |
| Costes administrativos | Reducidos. | Elevados. |
| Transparencia | Reducida. | Mayor. |
| Control | Sólo a través de comprobaciones "ex post". | "Ex ante" y "Ex post". |
| Competencia fiscal territorial | Relevancia en decisiones de localización. | No automatismo. |
| Evaluación | Posibilidad de aplicar el criterio de la relación coste-eficacia. | Posibilidad de aplicar el criterio de la relación coste-eficacia. |

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, el reconocimiento de las deficiencias de gastos fiscales no debería ser óbice para un escrutinio, en igualdad de condiciones, a los gastos directos: ¿en qué medida podrían ser prescindibles?, ¿pueden lograrse mejoras de eficiencia?... Asimismo, no sería descabellado plantear, en determinados ámbitos, si se están obteniendo los ingresos públicos que una aplicación razonable del principio del beneficio haría factible. ¿Cabría, en tal sentido, concebir también un presupuesto de "lucro cesante"?¹⁸.

Tras este repaso de las implicaciones de los gastos fiscales, cabe plantearse cuáles son las causas de su proliferación y crecimiento. Anderson (2008, pág. 8) apunta las cuatro siguientes:

- Eficiencia administrativa: se evita la necesidad de crear un nuevo departamento público y de llevar a cabo un procedimiento de pagos.
- Atractivo político: como se ha señalado, los gastos fiscales permiten manejar unas menores cifras aparentes de gasto público y de presión fiscal¹⁹. La ilusión fiscal puede jugar un papel importante²⁰.
- No sujeción a un escrutinio regular ni sistemático.

La supresión de un gasto fiscal puede ser considerada como una subida impositiva.

6. IMPORTANCIA DE LOS GASTOS FISCALES EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

Después de constatar los escollos metodológicos presentes en relación con el concepto de gastos fiscales sería poco realista pretender encontrarse con un panorama homogéneo al descender a la realidad tributaria internacional. Ante unos esquemas tributarios tan diversos y poco armonizados, especialmente por lo que concierne a la imposición directa, no resulta sorprendente el mosaico que ofrecen

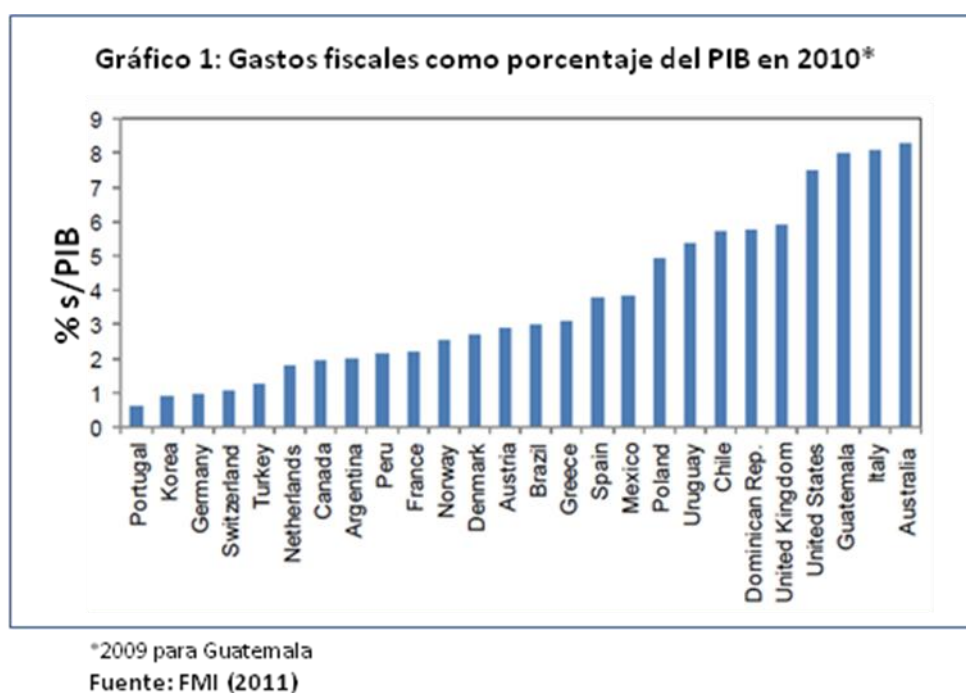
18 Indudablemente, cualquier discusión sobre este tema ha de venir precedida de una correcta delimitación entre las distintas categorías de bienes y servicios (individuales y colectivos, por un lado, y privados y públicos, por otro), así como de la disposición a recurrir a instrumentos distintos para los objetivos asignativos y los distributivos.

19 En Domínguez et al. (1986, pág. 566) se apuntaban los límites impuestos sobre la progresión de los gastos directos como causa explicativa del crecimiento de los gastos fiscales.

20 En el modelo elaborado por Burman (2013) se genera un gasto excesivo a través de los gastos fiscales porque los votantes subestiman el precio.

los sistemas tributarios de los diferentes países. No es menos cierto, sin embargo, que a lo largo de las últimas décadas, se aprecia una tendencia para tratar de lograr un mayor control de los gastos fiscales y de establecer mecanismos institucionales con dicha finalidad. En la Unión Europea, son 17 los Estados miembros que elaboran informes periódicos sobre los gastos fiscales (Comisión Europea, 2013, págs. 56-57), práctica que está extendida entre los países de la OCDE que no son miembros de la Unión Europea (LeBlanc, 2013, pág. 3). El examen de la experiencia internacional revela una amplia gama de prácticas por países (OCDE, 2010, pág. 165).

El gráfico 1 muestra, para un total de 26 países, el orden de magnitud respecto al PIB de los gastos fiscales totales. Además de utilizar la expresión "orden de magnitud", en el informe del que procede el gráfico (FMI, 2011, págs. 102-103) se invita a adoptar las cautelas que emanan de los problemas ligados a la medición de los gastos fiscales: "Diferentes metodologías y juicios sobre lo que es considerado o no una concesión fiscal implican que los presupuestos de gastos fiscales varían en tamaño por países mucho más de lo que lo hacen las políticas subyacentes... valores más altos no siempre representan una mayor cantidad de gastos fiscales efectivos, sino que pueden derivarse más bien de una información mejor y más comprehensiva". Finalmente, Bond (2013) resalta cómo las diferencias de gastos fiscales entre países pueden reflejar heterogeneidad en la estructura de las economías además de diferencias en las reglas fiscales.



7. LA RELEVANCIA DE LOS GASTOS FISCALES EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

7.1 El ámbito de los gastos fiscales

La expresión "gastos fiscales" no aparece recogida en la Ley General Tributaria (LGT); sí la de "beneficios fiscales". Aunque no se definen expresamente, son diversas las referencias que pueden encontrarse en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT). Así, al delimitar el campo de la reserva de ley tributaria, el artículo 8.d) incluye "el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales"²¹. Por su parte, el artículo 34.1.o) reconoce el derecho de los obligados tributarios "al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables".

La noción de "beneficios fiscales" encuentra también cabida en el propio texto constitucional, que, en el artículo 134.2, establece que "Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado"²². A su vez, la Ley General Presupuestaria, en el artículo 33, al establecer el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado (PGE) incluye "la estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado". Con el fin de dar cumplimiento a dicho mandato, dentro de los PGE se incluye cada año el Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF), que se elabora desde el año 1979.

Asimismo, a raíz de lo dispuesto en la Ley 4/1994, de PGE para 1995, desde 1996, entre la documentación que acompaña a los PGE, se incluye una memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales.

El PBF es definido como "la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social" (MHAP, 2013).

²¹ El artículo 133.3 de la Constitución dispone que "todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley".

²² Como se recuerda en Burgos (2005, pág. 82), la inclusión del mencionado inciso sobre el presupuesto de los beneficios fiscales en nuestra Carta Magna encuentra su origen en una enmienda presentada por el Profesor Fuentes Quintana en su condición de Senador. Por su parte, González García (1979, pág. 129) considera inadecuada la inclusión de los beneficios fiscales en el citado artículo 134 de la Constitución.

La propia Memoria de Beneficios Fiscales reseña “los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro impositivo debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal”:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo.
- b) Tratarse de un incentivo por razones de política fiscal, económica o social dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a promover el desarrollo de una actividad económica concreta.
- c) Posibilidad legal de eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No existir compensación del beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

7.2 El cómputo de los gastos fiscales

Un elemento clave para la medición de los gastos fiscales es, como antes se ha señalado, la identificación de la estructura básica del tributo, por la que se entiende “la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar”. Esta declaración puede servir como criterio general, pero hay que convenir en la dificultad de precisar cuál es esa “configuración estable”, sobre todo cuando no puede afirmarse que la evolución del sistema tributario español se haya caracterizado a lo largo de las últimas décadas por un excesivo apego al principio impositivo de continuidad. Así, la OCDE (2010, pág. 113), al valorar la situación de España, señala que “no hay definición legal de la estructura básica de la imposición ‘benchmark’, ni una lista de todos los componentes del sistema impositivo”. No obstante, en la práctica, según continúa señalando la OCDE (2010, pág. 113), se toma como estructura impositiva básica la estructura más permanente de los impuestos: “ésta incluiría aquellas disposiciones tributarias que son fundamentales para la determinación de las obligaciones tributarias”.

Para el cómputo de los gastos fiscales se adopta el método de la “pérdida de ingresos”, definida como “el importe en el cual los ingresos fiscales del Estado se reducen a causa exclusivamente de la existencia de una disposición particular que establece el incentivo del que se trate”. Este método no contempla ningún cambio en el comportamiento del contribuyente ni en la actividad económica en respuesta a los incentivos fiscales. Los gastos fiscales se miden con arreglo al criterio de caja.

Como advierte Burgos (2006, pág. 81), en la metodología del cálculo del PBF se utiliza una pluralidad de procedimientos. Así, como se indica en la Memoria de Beneficios Fiscales para 2014 (pág. 62), la metodología de cálculo de los beneficios fiscales en el IRPF consiste básicamente “en la aplicación de un sistema de microsimulación sobre las bases de datos que contienen información individualizada”. Por otro lado, en relación con los beneficios fiscales cuyas magnitudes no pueden determinarse con arreglo a dicho método se recurre a la información económica existente o a los registros administrativos.

7.3 El presupuesto de gastos fiscales del Estado: evolución y situación actual

Como se ha indicado, el PBF se circunscribe a los tributos del Estado. Las cifras que contiene constituyen previsiones en términos netos de los descuentos ligados a los tributos cedidos a las Administraciones Territoriales. Para el ejercicio 2014, el importe estimado de los beneficios fiscales asciende a un total de 38.360 millones de euros. El cuadro 3 y el gráfico 2 recogen la distribución por figuras impositivas. Un tanto sorprendentemente, el IVA encabeza el ranking por orden de magnitud, con 16.628 millones de euros, lo que representa un 43,3% del total de los gastos fiscales; a escasa distancia se coloca el IRPF, con 15.514 millones de euros (40,4% del total). Muy lejos se sitúan los gastos fiscales estimados para el Impuesto sobre Sociedades, con una cifra de 3.310 millones de euros (8,6% del total). La ratio de los beneficios fiscales con respecto a los ingresos teóricos sigue siendo llamativa en los casos del IVA (38,0%) y del IRPF (27,3%). Ahora bien, la cifra estimada para el conjunto de los beneficios fiscales resulta un 35,7% del presupuesto de ingresos impositivos de los PGE.

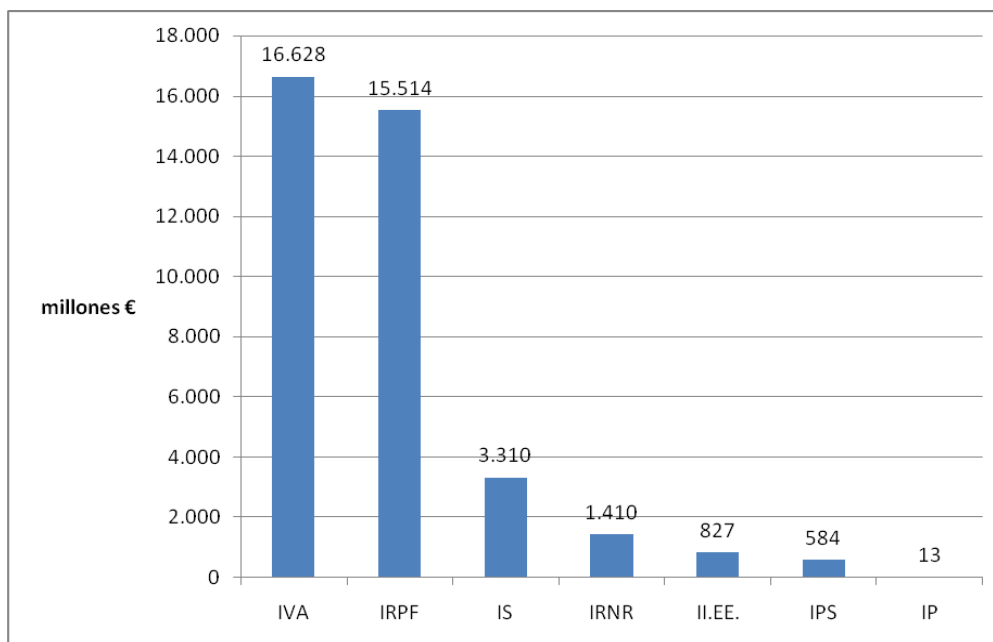
Cuadro 3

Presupuesto de ingresos tributarios y beneficios fiscales para el año 2014

| Concepto | Presupuesto de ingresos (millones €) (a) | Beneficios fiscales (millones €) (b) | Beneficios fiscales/ingresos teóricos b/(a+b) (%) | Beneficios fiscales/ingresos presupuestados b/a (%) |
|------------------------------------|--|--------------------------------------|---|---|
| IRPF | 41.276 | 15.514 | 27,3 | 37,6 |
| IS | 22.327 | 3.310 | 12,9 | 14,8 |
| IRNR | 1.690 | 1.410 | 45,5 | 83,4 |
| Fiscalidad medioambiental | 1.960 | - | - | - |
| Otros ingresos | 376 | 13 | 3,4 | 3,6 |
| IMPUESTOS DIRECTOS | 67.629 | 20.247 | 23,0 | 29,9 |
| IVA | 27.122 | 16.628 | 38,0 | 61,3 |
| Impuestos Especiales | 7.763 | 827 | 9,6 | 10,6 |
| - Alcohol y Bebidas Derivadas | 339 | 30 | 8,2 | 9,0 |
| - Cerveza | 113 | - | - | - |
| - Productos Intermedios | 7 | - | - | - |
| - Hidrocarburos | 4.170 | 796 | 16,0 | 19,1 |
| - Labores del Tabaco | 2.964 | - | - | - |
| - Electricidad | -94 | - | - | - |
| - Carbón | 264 | - | - | - |
| Tráfico Exterior | 1.322 | - | - | - |
| IPS | 1.369 | 584 | 29,9 | 42,7 |
| Otros ingresos | 112 | - | - | - |
| IMPUESTOS INDIRECTOS | 37.688 | 18.039 | 32,4 | 47,9 |
| Tasas y otros ingresos tributarios | 2.096 | 74 | 3,4 | 3,5 |
| TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS | 107.413 | 38.360 | 26,3 | 35,7 |

Fuente: MHAP (2013) y elaboración propia.

Gráfico 2

Distribución de los beneficios fiscales por impuestos (2014)

Fuente: MHAP (2013) y elaboración propia.

En los cuadros 4 a 6 aparecen los principales conceptos que originan los gastos fiscales. La OCDE (2010, pág. 120) identificó 149 conceptos en el año 2009.

Cuadro 4

Presupuesto de beneficios fiscales para el año 2014, con desglose de conceptos: IRPF

| Concepto | Importe (millones) | % s/total |
|---|--------------------|-------------|
| 1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS | 15.513,7 | 40,4 |
| a. Reducciones en la base imponible | 10.628,9 | 27,7 |
| 1. Rendimientos del trabajo | 6.932,5 | 18,1 |
| 2. Prolongación laboral | 26,7 | 0,1 |
| 3. Movilidad geográfica | 13,6 | 0,0 |
| 4. Discapacidad de trabajadores activos | 164,5 | 0,4 |
| 5. Arrendamientos de viviendas | 479,5 | 1,3 |

| | | |
|---|---------|-----|
| 6. Tributación conjunta | 1.804,7 | 4,7 |
| 7. Aportaciones a sistemas de previsión social | 1.086,9 | 2,8 |
| 8. Aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados | 1,9 | 0,0 |
| 9. Cuotas y aportaciones a partidos políticos | 2,8 | 0,0 |
| 10. Rendimientos de determinadas actividades económicas | 1,8 | 0,0 |
| 11. Rendimientos de PYME por mantenimiento o creación empleo | 61,9 | 0,2 |
| 12. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva | 47,7 | 0,1 |
| 13. Rendimientos de nuevas actividades económicas en estimación directa | 4,4 | 0,0 |
| b. Especialidades de las anualidades por alimentos | 127,1 | 0,3 |
| c. Deducciones en la cuota | 3.529,5 | 9,2 |
| 1. Inversión en vivienda habitual | 1.785,4 | 4,7 |
| 2. Alquiler de la vivienda habitual | 168,4 | 0,4 |
| 3. Actividades económicas | 6,1 | 0,0 |
| 4. Inversión de beneficios | 37,6 | 0,1 |
| 5. Inversión en empresas de nueva o reciente creación | 1,4 | 0,0 |
| 6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias | 0,9 | 0,0 |
| 7. Reserva de inversiones en Canarias | 8,9 | 0,0 |
| 8. Donativos | 85,4 | 0,2 |
| 9. Patrimonio histórico | 0,2 | 0,0 |
| 10. Rentas en Ceuta y Melilla | 60,0 | 0,2 |
| 11. Cuentas ahorro-empresa | 0,3 | 0,0 |
| 12. Rendimientos del trabajo o de actividades económicas | 575,5 | 1,5 |
| 13. Compensación fiscal por determinados rendimientos de capital mobiliario | 40,0 | 0,1 |
| 14. Maternidad | 759,4 | 2,0 |

| | | |
|--|---------|-----|
| d. Exenciones | 1.221,0 | 3,2 |
| 1. Ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual | 258,0 | 0,7 |
| 2. Gravamen especial s/ premios loterías y apuestas | 364,4 | 0,9 |
| 3. Premios literarios, artísticos y científicos | 1,3 | 0,0 |
| 4. Pensiones de invalidez | 251,0 | 0,7 |
| 5. Prestaciones por actos de terrorismo | 1,6 | 0,0 |
| 6. Ayudas SIDA y hepatitis C | 0,2 | 0,0 |
| 7. Indemnizaciones por despido | 137,3 | 0,4 |
| 8. Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad y maternidad | 117,7 | 0,3 |
| 9. Pensiones de la Guerra Civil | 1,9 | 0,0 |
| 10. Gratificaciones por misiones internacionales | 23,8 | 0,1 |
| 11. Prestaciones por desempleo de pago único | 12,0 | 0,0 |
| 12. Ayudas económicas a deportistas | 0,8 | 0,0 |
| 13. Trabajos realizados en el extranjero | 8,0 | 0,0 |
| 14. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores | 0,4 | 0,0 |
| 15. Becas públicas | 20,9 | 0,1 |
| 16. Prestaciones por entierro o sepelio | 0,4 | 0,0 |
| 17. Prestaciones sistemas prev. social a favor de discapacitados | 0,1 | 0,0 |
| 18. Prestaciones económicas de dependencia | 18,2 | 0,0 |
| 19. Prestac. nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos | 0,5 | 0,0 |
| 20. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas | 2,4 | 0,0 |
| e. Operaciones financieras con bonificación | 7,2 | 0,0 |

Cuadro 5
**Presupuesto de beneficios fiscales para el año 2014, con desglose de
 otros conceptos: IRNR, IS E IP**

| Concepto | Importe (millones €) | % s/total gastos fiscales |
|--|----------------------------|------------------------------------|
| 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES | 1.410,2 | 3,7 |
| a. Bonos y Obligaciones del Estado | 1.313,8 | 3,4 |
| b. Letras del Tesoro | 83,4 | 0,2 |
| c. Bonos Matador | 7,5 | 0,0 |
| d. Incentivos fiscales para no residentes con establecimiento permanente | 5,5 | 0,0 |
| 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES | 3.310,0 | 8,6 |
| a. Ajustes en la base imponible | 251,7 | 0,7 |
| 1. Libertad de amortización y amortizaciones especiales | 94,5 | 0,2 |
| 2. Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias | 112,6 | 0,3 |
| 3. Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje | 28,0 | 0,1 |
| 4. Incentivos fiscales al mecenazgo | 11,4 | 0,0 |
| 5. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas | 5,2 | 0,0 |
| b. Tipos reducidos | 1.251,6 | 3,3 |
| 1. Tipo del 25% para PYME | 495,5 | 1,3 |
| 2. Reducción del tipo para PYME por mantenimiento o creación de empleo | 365,8 | 1,0 |
| 3. Reducción del tipo para entidades de nueva creación | 176,0 | 0,5 |
| 4. Sociedades de inversión | 52,4 | 0,1 |
| 5. Restantes entidades | 161,9 | 0,4 |
| c. Bonificaciones en la cuota íntegra | 188,2 | 0,5 |
| 1. Cooperativas especialmente protegidas | 15,4 | 0,0 |

| | | |
|---|-------------|------------|
| 2. Entidades que operan en Ceuta y Melilla | 22,5 | 0,1 |
| 3. Actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales | 28,8 | 0,1 |
| 4. Operaciones financieras | 14,2 | 0,0 |
| 5. Empresas navieras de Canarias | 26,2 | 0,1 |
| 6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias | 59,2 | 0,2 |
| 7. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas | 21,9 | 0,1 |
| d. Deducciones en la cuota íntegra | 1.618,4 | 4,2 |
| 1. Protección del medio ambiente | 12,5 | 0,0 |
| 2. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad | 3,1 | 0,0 |
| 3. Creación de empleo por contratos de apoyo a los emprendedores | 40,3 | 0,1 |
| 4. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica | 243,3 | 0,6 |
| 5. Producciones cinematográficas | 5,9 | 0,0 |
| 6. Patrimonio histórico | 0,0 | 0,0 |
| 7. Formación profesional | 0,5 | 0,0 |
| 8. Edición de libros | 0,6 | 0,0 |
| 9. Inversiones en Canarias | 107,6 | 0,3 |
| 10. Reinversión de beneficios extraordinarios | 174,2 | 0,5 |
| 11. Inversión de beneficios de PYME | 547,0 | 1,4 |
| 12. Donaciones | 67,3 | 0,2 |
| 13. Acontecimientos de excepcional interés público | 77,2 | 0,2 |
| 14. Saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores | 339,0 | 0,9 |
| 4. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO | 13,4 | 0,0 |

Fuente: MHAP (2013) y elaboración propia.

Cuadro 6
**Presupuesto de beneficios fiscales para el año 2014, con desglose de
conceptos: IVA e impuestos especiales**

| Concepto | Importe (millones €) | % s/total gastos fiscales |
|--|----------------------------|---------------------------------|
| 6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO | 16.628,3 | 43,3 |
| a. Exenciones | 6.821,4 | 17,8 |
| b. Tipo superreducido del 4% | 2.775,9 | 7,2 |
| c. Tipo reducido del 10% | 7.030,9 | 18,3 |
| 7. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS | 584,4 | 1,5 |
| a. Exención de los seguros de asistencia sanitaria | 332,8 | 0,9 |
| b. Exención de los seguros de enfermedad | 40,6 | 0,1 |
| c. Exención de los seguros agrarios combinados | 30,3 | 0,1 |
| d. Exención de los planes de previsión asegurados | 178,0 | 0,5 |
| e. Exención de los seguros de caución | 2,7 | 0,0 |
| 8. IMPUESTOS ESPECIALES | 826,5 | 2,2 |
| a. Impuesto sobre Hidrocarburos | 796,1 | 2,1 |
| 1. Exenciones | 318,3 | 0,8 |
| 2. Tipos reducidos | 380,8 | 1,0 |
| 3. Devoluciones | 97,0 | 0,3 |
| b. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas | 30,4 | 0,1 |
| 1. Exenciones | 25,7 | 0,1 |
| 2. Tipos reducidos | 4,7 | 0,0 |

Fuente: MHAP (2013) y elaboración propia.

Las rúbricas individuales más destacadas por cuantía corresponden a las reducciones en la base imponible del IRPF por rendimientos del trabajo (6.932 millones de euros), a la aplicación de tipos reducidos (7.031 y 2.776 millones de euros, para el 10% y el 4%, respectivamente) y de exenciones (6.821 millones de euros) en el IVA.

Dentro del IRPF (gráfico 3), los beneficios fiscales vinculados a los rendimientos del trabajo representan casi la mitad del total. Les siguen por orden de importancia los correspondientes a la tributación conjunta, vivienda habitual y sistemas de previsión social.

Gráfico 3
Principales beneficios fiscales en el IRPF (2014)

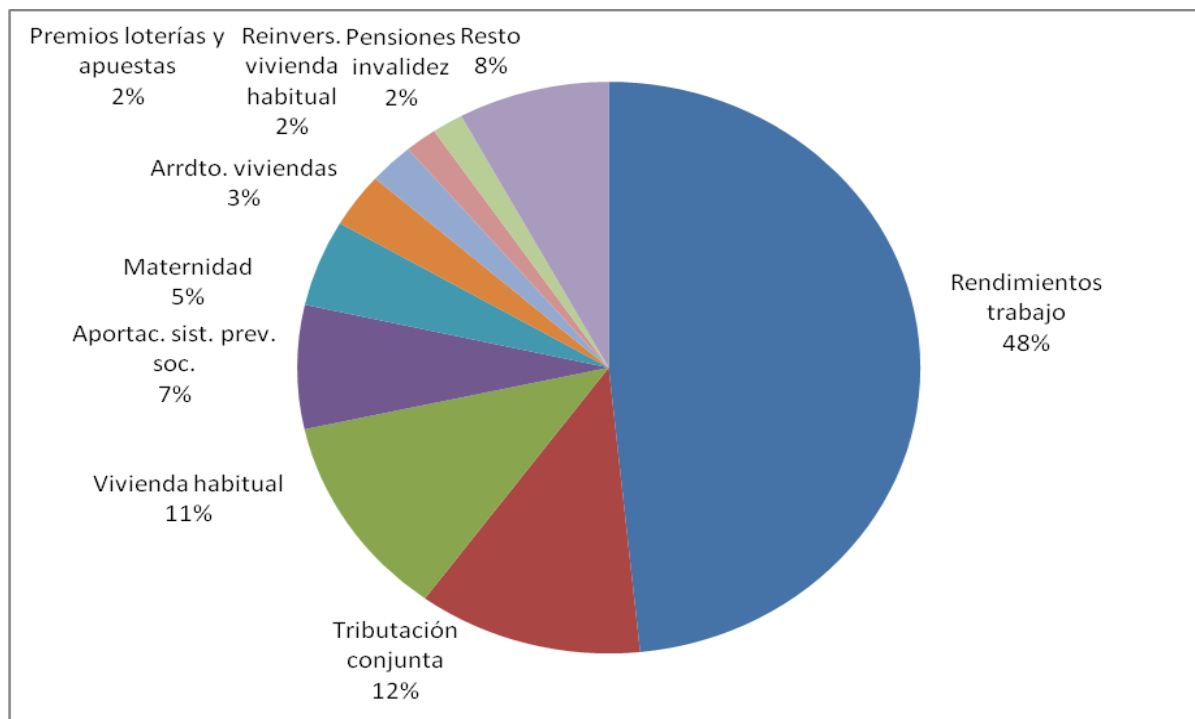
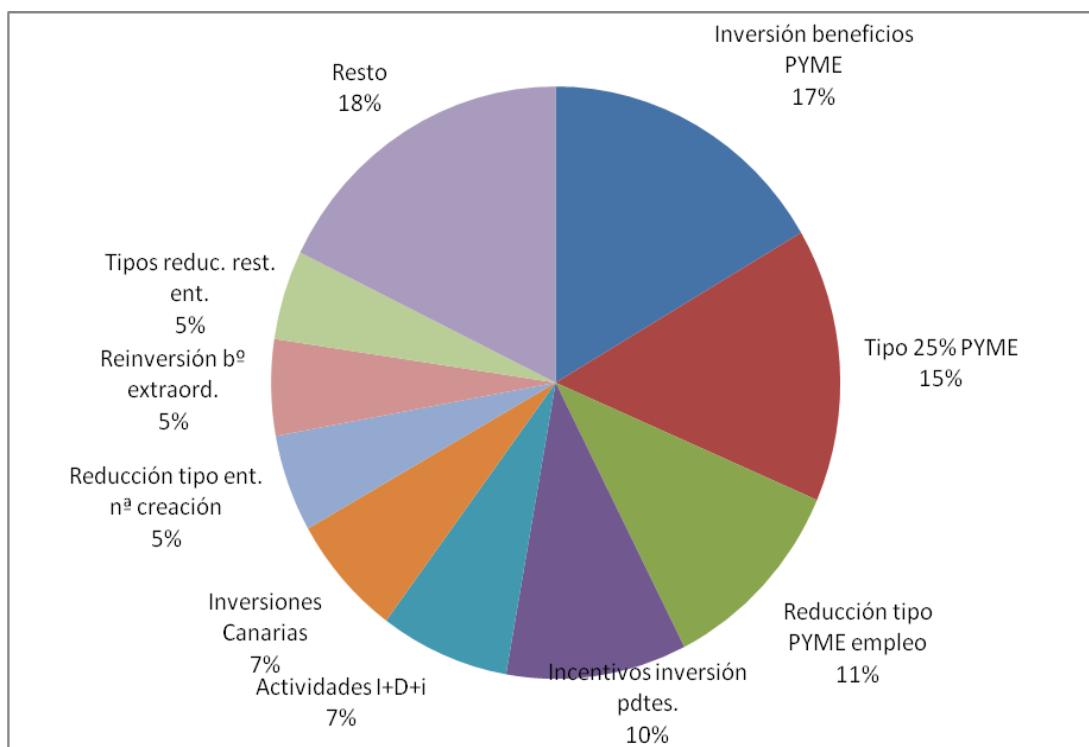


Gráfico 4
Principales beneficios fiscales en el IS (2014)



Cuadro 7
Clasificación de los beneficios fiscales para el año 2014 según políticas del gasto

| Política de gasto | Importe (millones €) | % s/total |
|---|----------------------|-----------|
| 1. Justicia | 0 | 0,0 |
| 2. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias | 74 | 0,2 |
| 3. Política exterior | 24 | 0,1 |
| 4. Pensiones | 1.657 | 4,3 |
| 5. Servicios sociales y promoción social | 3.437 | 9,0 |
| 6. Fomento del empleo | 7.609 | 19,8 |
| 7. Desempleo | 12 | 0,0 |

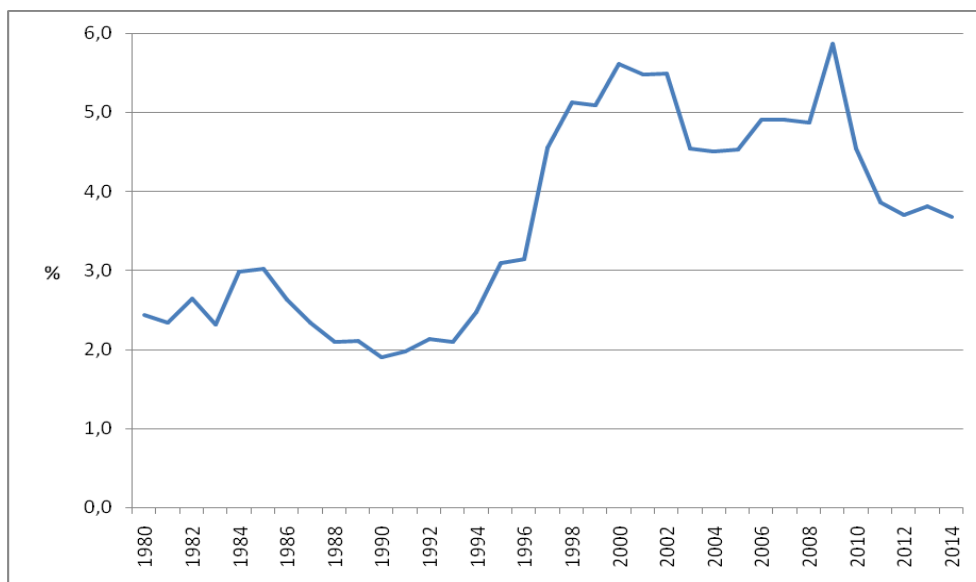
| | | |
|---|---------------|--------------|
| 8. Acceso vivienda y fomento edificación | 3.475 | 9,1 |
| 9. Sanidad | 2.471 | 6,4 |
| 10. Educación | 919 | 2,4 |
| 11. Cultura | 647 | 1,7 |
| 12. Agricultura, pesca y alimentación | 3.812 | 9,9 |
| 13. Industria y energía | 36 | 0,1 |
| 14. Comercio, turismo y PYME | 4.948 | 12,9 |
| 15. Subvenciones al transporte | 925 | 2,4 |
| 16. Infraestructuras | 260 | 0,7 |
| 17. Investigación, desarrollo e innovación | 244 | 0,6 |
| 18. Otras actuaciones de carácter económico | 6.088 | 15,9 |
| 19. Servicios de carácter general | 313 | 0,8 |
| 20. Deuda Pública | 1.411 | 3,7 |
| TOTAL BENEFICIOS FISCALES | 38.360 | 100,0 |

Fuente: MINHAC (2013) y elaboración propia.

Aunque sólo sea a efectos meramente ilustrativos, en los gráficos 5 y 6 se refleja la evolución de las cifras presupuestadas de gastos fiscales del Estado. Al margen de las dificultades metodológicas ya señaladas, ha de hacerse hincapié en el sentido de que la serie no es homogénea debido a los sucesivos cambios en el sistema de financiación autonómica que se han traducido en que las Comunidades Autónomas han asumido la mayor parte de la capacidad recaudatoria. Así según los datos de la Contabilidad Nacional de España del año 2012 (INE), del total de impuestos percibidos por las Administraciones Públicas (216.761 millones de euros), un 50,3% correspondió a las Comunidades Autónomas, un 34,5% al Estado y un 15,2% a las Corporaciones Locales.

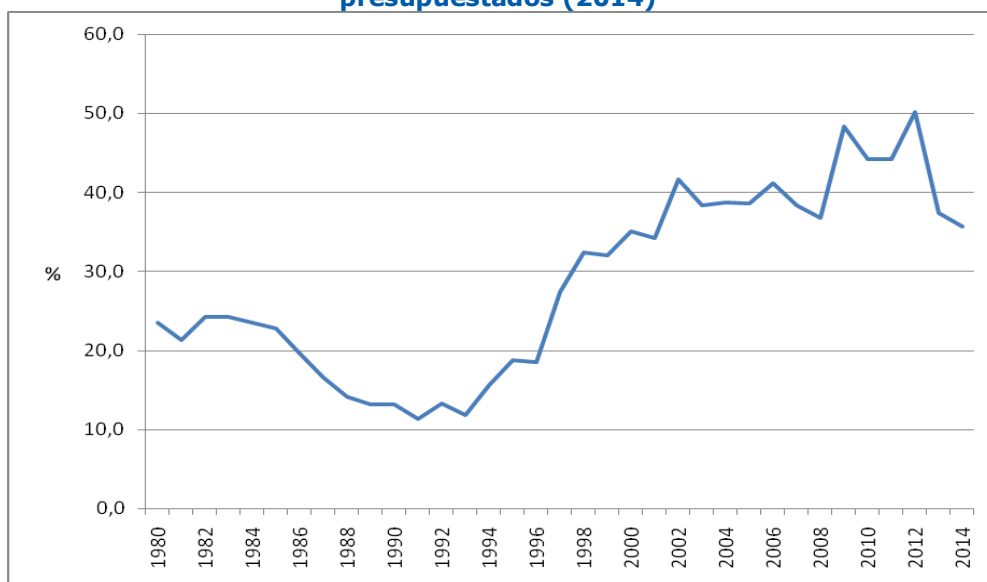
Con respecto al PIB (gráfico 5), la cuantía de los gastos fiscales oscila entre algo menos del 2% (en 1990) y cerca del 6% (en 2009). En comparación con los ingresos impositivos presupuestados (gráfico 6), los beneficios fiscales presentan una menor importancia en el periodo 1986-1996, en el que se sitúan por debajo del 20%. Desde entonces muestran una fuerte pendiente positiva que lleva a alcanzar la cota máxima del 50% en 2012.

Gráfico 5
Evolución de los gastos fiscales respecto al PIB (2014)



Fuente: Ministerio de Hacienda, BOE, INE y elaboración propia.

Gráfico 6
Evolución de los gastos fiscales respecto a los impuestos presupuestados (2014)



Fuente: Ministerio de Hacienda, BOE y elaboración propia.

7.4 El presupuesto de gastos fiscales: algunas consideraciones

No es el propósito de este trabajo llevar a cabo un análisis de las principales partidas del presupuesto de gastos fiscales, que son objeto de un amplio tratamiento en las Memorias de Beneficios Fiscales. Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se realizan unas breves consideraciones en relación con algunos gastos fiscales significativos:

- La utilización de métodos indiciarios para la determinación de las bases imponibles o las obligaciones tributarias en impuestos como el IRPF o el IVA no se considera como fuente de posibles beneficios fiscales. Esta exclusión puede obedecer al incumplimiento del último de los requisitos señalados anteriormente (conexión con las obligaciones fiscales) en relación con la acotación de los beneficios fiscales. Sin embargo, la posibilidad de incurrir en una menor cuota debería considerarse algo distinto a la simplificación de las obligaciones fiscales.
- Tampoco la exoneración del gravamen de la renta imputada por el disfrute de una vivienda habitual es objeto de cómputo, un aspecto que algunos informes recientes de organismos internacionales han recomendado revisar. La justificación que se suele esgrimir es evitar distorsiones en las decisiones de inversión de las personas físicas. La falta de gravamen de los rendimientos obtenidos por el uso de la vivienda habitual implicaría, según esta línea argumental, una distorsión no justificada. Ahora bien, no puede perderse de vista que la calificación de la vivienda habitual como inversión choca en cierto modo con el gravamen de su adquisición por el IVA o, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por otra parte, tampoco puede ignorarse que la vivienda es sometida a tributación por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que, aunque formalmente es un impuesto patrimonial, equivale a un impuesto sobre el rendimiento atribuido al inmueble.
- Por lo que concierne a las aportaciones a planes de pensiones, según la metodología descrita en la referida Memoria (págs. 92 y 93), la estimación de los beneficios fiscales se basa en el número de beneficiarios (de las reducciones) y en las aportaciones medias. No se hace mención al efecto compensatorio derivado de la tributación de la totalidad de las prestaciones de los planes. Por añadidura, no se cuantifican los gastos fiscales en función del aplazamiento de la tributación implícito en el tratamiento fiscal de las aportaciones y prestaciones del referido instrumento de previsión social complementaria.
- El presupuesto de gastos fiscales incluye el efecto de la reducción prevista para aquellas unidades familiares que optan por la tributación conjunta. Evidentemente, si se adopta como modelo de referencia la tributación individual, la aplicación de una desgravación por tributación conjunta implicaría un gasto fiscal.

Sin embargo, esta interpretación no tiene en cuenta un aspecto relevante: la fórmula de la tributación individual garantiza el respeto del principio de neutralidad ante el matrimonio a costa de sacrificar el principio de equidad horizontal. Este último ha quedado expresamente desatendido por el Tribunal Constitucional. La desgravación por tributación conjunta sería una forma de compensar parcialmente esa desatención, disminuyendo algo la diferencia en la cuota tributaria existente entre dos matrimonios de igual renta conjunta con uno y dos perceptores de ingresos.

- La mayor partida de gastos fiscales se concentra en la reducción en la base imponible del IRPF por rendimientos del trabajo, cuya cuantía es decreciente con el nivel de ingresos hasta alcanzar el tope máximo. Hay al menos tres aspectos que merecen ser destacados en relación con esta desgravación: de entrada, permite una minoración de la carga tributaria de las rentas laborales; en segundo lugar, refuerza la progresividad de la tarifa; por último, posibilita disminuir la cuña fiscal del trabajo, especialmente para los empleados con menor nivel retributivo. Así las cosas, había que valorar las consecuencias que su supresión podría tener sobre el empleo (y los ingresos fiscales asociados) de determinados segmentos del mercado laboral²³. Igualmente resulta clave considerar las consecuencias de la eventual eliminación de la reducción por prolongación de la vida laboral.
- También las ventajas fiscales vinculadas al arrendamiento de viviendas constituye un caso interesante desde la perspectiva del análisis económico. Aunque formalmente son los arrendadores los beneficiarios de tales ventajas, como se desprende de la teoría de la incidencia impositiva, parte de las mismas son obtenidas por los arrendatarios, en mayor o menor medida en función de las elasticidades de oferta y de demanda.
- En el capítulo de exenciones, son variados los conceptos que disfrutan de un tratamiento diferente. Cada uno de ellos requeriría de una discusión específica, por lo que resulta difícil generalizar. Dentro de un sistema impositivo que grava con elevados tipos los rendimientos del trabajo y las transmisiones gratuitas de riqueza, aun procediendo de la acumulación de rentas sometidas a tributación, no deja de llamar la atención el tratamiento privilegiado de los premios de determinadas loterías y apuestas.

²³ Según las simulaciones llevados a cabo por Fatica et al. (2013) en relación con la disminución en un 1% de los beneficios fiscales por rendimientos del trabajo en varios países de la UE, se produce un aumento de la recaudación por el efecto mecánico, pero una disminución por el efecto de comportamiento que representa entre un 42% y un 106% de dicho impacto en la recaudación.

- También es amplia la gama de deducciones en la cuota. La de mayor cuantía corresponde al incentivo para la adquisición de la vivienda habitual, suprimido para las compras efectuadas a partir de 2013. El mantenimiento o no de las deducciones por las adquisiciones anteriores a dicho año es objeto de controversia. La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014, pág. 151) se decanta por su "completa desaparición en un plazo largo pero no excesivamente dilatado". Sin embargo, si el importe total de las desgravaciones imputable a la vida completa de los préstamos hipotecarios fue objeto de capitalización en el precio de compra de las viviendas, la supresión significaría una penalización añadida para los propietarios, ya que habrían pagado un precio más alto a cambio de una compensación de la que dejarían de disfrutar.
- Por lo que concierne a los gastos fiscales imputables a los no residentes, una visión completa llevaría a considerar el importe de la tributación de los rendimientos procedentes del extranjero de residentes españoles con un tratamiento simétrico.
- Respecto al Impuesto sobre Sociedades, la casuística es bastante amplia. En relación con los métodos de amortización especiales, en caso de no concebirlos como un diferimiento de la cuota tributaria se incurriría en una sobrevaloración del verdadero gasto fiscal. La mayor cuantía de los beneficios fiscales corresponde a la aplicación de tipos reducidos, lo que nos lleva directamente al debate de la conveniencia o no de introducir una cierta progresividad nominal en un tributo como el Impuesto sobre Sociedades.
- Las exenciones y los tipos minorados determinan los gastos fiscales en el IVA. Pronunciarse al respecto exige conocer previamente los criterios básicos elegidos para el diseño del impuesto: ¿qué se pretende gravar y a qué tipos?, ¿cuántas categorías de bienes y servicios deben diferenciarse a efectos de su gravamen (tipo nulo, tipo superreducido, tipo reducido o tipo estándar)?
- Continuando en el ámbito de la imposición sobre el consumo, en el caso de los impuestos especiales, las distintas justificaciones que sustentan su aplicación (corrección de efectos externos negativos, atenuación del exceso de gravamen global, aplicación indirecta del principio del beneficio, gravamen de bienes representativos de una capacidad de pago esencial) sugieren la erradicación de incentivos fiscales, sin perjuicio de las medidas de ayuda financiera que fueran necesarias para atender a familias con escaso poder adquisitivo.

En definitiva, el presupuesto de beneficios fiscales, aun circunscribiéndolos a los del Estado, proporciona unas jugosas cifras sobre las que incidir para elevar la recaudación tributaria. Aun

existiendo un considerable margen de actuación, da la impresión de que el impacto final neto sobre las finanzas públicas sería bastante inferior a lo que podría esperarse a partir de una incursión superficial.

8. BIBLIOGRAFÍA

ANDERSON, B. (2008): "TAX EXPENDITURES IN OECD COUNTRIES", 5TH ANNUAL MEETING OF OECD-ASIA SBO, BANGKOK, OCDE.

AVRAM, S. (2013): "THE DISTRIBUTIONAL EFFECTS OF INCOME TAX EXPENDITURES", ECFIN TAXATION WORKSHOP.

BOE (VARIOS AÑOS): LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO.

BOND, S. (2013): "BUSINESS TAX INCENTIVES", ECFIN TAXATION WORKSHOP. BRUSELAS, OCTUBRE, ECFIN TAXATION WORKSHOP.

BUCKLEY, J. L. (2011): "TAX EXPENDITURE REFORM: SOME COMMON MISCONCEPTIONS", TAX ANALYSTS, WWW.TAXANALYSTS.COM.

BURGOS BELASCOAÍN, J. (2005): "EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA 2005", PRESUPUESTO Y GASTO PÚBLICO, Nº 38.

BURGOS BELASCOAÍN, J. (2006): "EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA 2006", PRESUPUESTO Y GASTO PÚBLICO, Nº 42.

BURMAN, L. E. (2013): "ECONOMIC, POLICY AND BUDGETARY ASPECTS OF TAX EXPENDITURES", BRUSELAS, OCTUBRE, ECFIN TAXATION WORKSHOP.

BURMAN, L. E., GEISSLER, C., Y TODER, E. J. (2008): "HOW BIG ARE TOTAL INDIVIDUAL INCOME TAX EXPENDITURES AND WHO BENEFITS FROM THEM?", THE AMERICAN ECONOMIC REVIEW, VOL. 98, Nº 2.

BURMAN, L. E. (2003): "IS THE TAX EXPENDITURE STILL RELEVANT?", NATIONAL TAX JOURNAL, VOL. 56, Nº 3.

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014): "INFORME".

CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE (CBO) (2013): "THE DISTRIBUTION OF MAJOR TAX EXPENDITURES IN THE INDIVIDUAL INCOME TAX SYSTEM", CONGRESS OF THE UNITED STATES.

DOMÍNGUEZ, J. M., MEDEL, B., MOLINA, A., Y SÁNCHEZ, J. (1986): "EL CRECIMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO: ENSEÑANZAS Y CONSECUENCIAS (A PROPÓSITO DE UN ESTUDIO DE LA OCDE)", HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA, Nº 99.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (1986): RESEÑA DE OCDE (1984), CRÓNICA TRIBUTARIA, Nº 57.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (1994): "EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y EJERCICIOS PRÁCTICOS", COLECCIÓN ELEMENTOS AUXILIARES DE CLASE, NÚM. 53, UNIVERSIDAD DE MÁLAGA.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2004): "FISCALIDAD Y COSTE DEL ENDEUDAMIENTO DE LA INVERSIÓN EN VIVIENDA EN ESPAÑA", CUADERNOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICA, Nº 180.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2010A): "UNA VISIÓN PANORÁMICA DE LA FISCALIDAD EN LOS PAÍSES DE LA OCDE Y EN ESPAÑA", PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, Nº 125/126.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2010B): "TENDENCIAS DE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS EN LA OCDE: ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL", INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL, UNIVERSIDAD DE ALCALÁ DE HENARES, WP 01-10.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2013): "SISTEMAS FISCALES: TEORÍA Y PRÁCTICA", SERVICIO DE REPROGRAFÍA, FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, MÁLAGA.

ECFIN TAXATION WORKSHOP, "THE USE OF TAX EXPENDITURES IN TIMES OF FISCAL CONSOLIDATION", BRUSELAS, OCTUBRE.

EUROPEAN COMMISSION (2013): "TAX REFORMS IN EU MEMBER STATES 2013", EUROPEAN ECONOMY, Nº 5.

FATICA, S.; BARRIOS, S.; MARTÍNEZ, D., Y MOURRE, G. (2013): "WORK-RELATED TAX EXPENDITURES IN THE EU: IMPACT ON TAX REVENUE", BRUSELAS, OCTUBRE, ECFIN TAXATION WORKSHOP.

FMI (2011): "CONTAINING TAX EXPENDITURES", APPENDIX 5, FISCAL MONITOR, ABRIL.

FUENTES QUINTANA, E. (1973): "PRÓLOGO" A LA OBRA DE M. J. LAGARES CALVO "INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN PRIVADA", INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, MADRID.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1979): "LA LEY DEL PRESUPUESTO EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978", PRESUPUESTO Y GASTO PÚBLICO, Nº 3.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE): "CONTABILIDAD NACIONAL DE ESPAÑA", WWW.INE.ES.

KRAAN, D.-J. (2004): "OFF-BUDGET AND TAX EXPENDITURES", OECD JOURNAL ON BUDGETING, VOL. 4, Nº 1.

LANDAIS, C. (2013): "TAX EXPENDITURES & INCOME TAXATION IN FRANCE", BRUSELAS, OCTUBRE, ECFIN TAXATION WORKSHOP.

LEBLANC, P. (2013): "TAX EXPENDITURES: AN OECD-WIDE PERSPECTIVE", OCDE.

MINISTERIO DE HACIENDA (VARIOS AÑOS): "MEMORIA DE BENEFICIOS FISCALES".

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (MHAP) (2013): "PROYECTO DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2014. MEMORIA DE BENEFICIOS FISCALES".

OCDE (1984): "DÉPENSES FISCALES. PROBLÈMES ET PRATIQUES SUIVIES PAR LES PAYS", PARÍS.

OCDE (2010): "TAX EXPENDITURES IN OECD COUNTRIES".

SCHICK, A. (2007): "OFF-BUDGET EXPENDITURE: AN ECONOMIC AND POLITICAL FRAMEWORK", OECD JOURNAL ON BUDGETING, VOL. 7, Nº 3.

STOLTZ, B. (2013): "MEASURING AND EVALUATING TAX EXPENDITURES: THE EXPERIENCE OF SWEDEN", BRUSELAS, OCTUBRE, ECFIN TAXATION WORKSHOP.

SURREY, S. S. (1973): "PATHWAYS TO TAX REFORM: THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES", HARVARD UNIVERSITY PRESS, CAMBRIDGE MASS.

SURREY, S. S., Y MCDANIEL, P. R. (1980): "THE TAX EXPENDITURE CONCEPT AND THE LEGISLATIVE PROCESS", EN H. J. AARON Y M. J. BOSKIN (EDS.), "THE ECONOMICS OF TAXATION", THE BROOKINGS INSTITUTION, WASHINGTON, DC.

TOKMAN, M.; RODRÍGUEZ, J., Y MARSHALL, C. (2006): "LAS EXCEPCIONES TRIBUTARIAS COMO HERRAMIENTA DE POLÍTICA PÚBLICA", ESTUDIOS PÚBLICOS, 102.

TYSON, J. (2014): "REFORMING TAX EXPENDITURES IN ITALY: WHAT, WHY AND HOW?", IMF WORKING PAPER, WP Nº 14/7.

VILLELA, L., LEMGRUBER, A., Y JORRAT, M. (2009): "LOS PRESUPUESTOS DE GASTOS TRIBUTARIOS: CONCEPTOS Y DESAFÍOS DE IMPLEMENTACIÓN", DOCUMENTO DE TRABAJO DEL BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO IDB-WP-131.

VILLELA, L., LEMGRUBER, A. Y JORRAT, M. (2010): "TAX EXPENDITURES BUDGETS", IDB WORKING PAPER Nº 179, INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK.

ZABALZA, A. (2014): "LA REFORMA FISCAL MÍNIMA", EL PAÍS, 24 DE FEBRERO.

DOCUMENTOS DE TRABAJO

La serie Documentos de Trabajo que edita el Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (IAES), incluye avances y resultados de los trabajos de investigación realizados como parte de los programas y proyectos del Instituto y por colaboradores del mismo.

Los Documentos de Trabajo se encuentran disponibles en internet

<http://ideas.repec.org/s/uae/wpaper.html>

ISSN: 2172-7856

ÚLTIMOS DOCUMENTOS PUBLICADOS

WP-09/13 FROM COMPLEMENTS TO SUBSTITUTES: STRUCTURAL BREAKS IN THE ELASTICITY OF SUBSTITUTION BETWEEN PAID-EMPLOYMENT AND SELF-EMPLOYMENT IN THE US

Emilio Congregado, Vicente Esteve y Antonio A. Golpe

WP-10/13 SUSTAINABILITY OF EXTERNAL IMBALANCES IN THE OECD COUNTRIES

Oscar Bajo-Rubio, Carmen Díaz-Roldán y Vicente Esteve

WP-01/14 MICROSIMULACIÓN DE DINÁMICAS URBANAS Y ESTRATEGIAS DE LOCALIZACIÓN EMPRESARIAL. ¿POR QUÉ SURGE LA CONCENTRACIÓN ESPACIAL?

Juan Luis Santos, Tomás Mancha Navarro y Jagoda Anna Kaszowska

WP-02/14 INSTITUTIONAL AND REGULATORY CHANGES IN THE FINANCIAL MARKETS AFTER THE CRISIS EMERGENCE (2007-09)

Jagoda Anna Kaszowska, Tomás Mancha Navarro and Juan Luis Santos

WP-03/14 LA INFLUENCIA DE LA RIQUEZA FINANCIERA SOBRE EL CONSUMO PRIVADO: ANÁLISIS DE LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA DURANTE LA GRAN RECESIÓN

Manuel A. Blanco Losada, Rafael Frutos Vivar, Elena López Díaz Delgado y Silvio Martínez Vicente

WP-04/14 LA INCIDENCIA DE LOS ASPECTOS PRE-MARKET: SEGREGACIÓN LABORAL Y GAP SALARIAL POR GÉNERO

Diego Dueñas Fernández, Carlos Iglesias Fernández y Raquel Llorente Heras



Plaza de la Victoria, 2. 28802. Alcalá de Henares. Madrid - Telf. (34)918855225
Fax (34)918855211 Email: iaes@uah.es. www.iaes.es

INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL

DIRECTOR

Dr. D. Tomás Mancha Navarro

Catedrático de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá

DIRECTOR FUNDADOR

Dr. D. Juan R. Cuadrado Roura

Catedrático de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá

SUBDIRECTORA

Dra. Dña. Elena Mañas Alcón

Profesora Titular de Universidad, Universidad de Alcalá

AREAS DE INVESTIGACIÓN

ANÁLISIS TERRITORIAL Y URBANO

Dr. D. Rubén Garrido Yserte

Profesor Titular de Universidad
Universidad de Alcalá

ECONOMÍA LABORAL

Dr. D. Carlos Iglesias Fernández

Profesor Titular de Universidad
Universidad de Alcalá

ACTIVIDAD EMPRENDEDORA Y PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

Dr. D. Antonio García Tabuenca

Profesor Titular de Universidad
Universidad de Alcalá

SERVICIOS E INNOVACIÓN

Dr. D. Juan R. Cuadrado Roura

Catedrático de Economía Aplicada
Universidad de Alcalá

RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

Dra. Dña. Elena Mañas Alcón

Profesora Titular de Universidad
Universidad de Alcalá